

Jarosław OLESIAK\*

 <https://orcid.org/0000-0001-7450-8649>

## **OBLIGATIO NATURALIS W PRAWIE DANINOWYM? UWAGI O REGULACJI ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATNIKA WOBEC ZANIŻENIA (NIEUJAWNIEŃ) PODSTAWY OPODATKOWANIA PRZEZ PŁATNIKA**

### **Abstrakt**

**Przedmiot badań:** Artykuł jest poświęcony konsekwencjom wprowadzenia do ogólnego prawa podatkowego ograniczenia odpowiedzialności podatnika w przypadkach zaniżenia lub nieujawnienia podstawy opodatkowania przez płatnika.

**Cel badawczy:** Celem artykułu jest określenie struktury zobowiązania podatkowego podatnika w związku z ograniczeniem jego odpowiedzialności do wysokości zaliczek niepobranych przez płatnika, a także określenie charakteru prawnego tego ograniczenia. Autor ocenia również wpływ ograniczenia odpowiedzialności podatnika na odpowiedzialność podmiotów mogących odpowiadać za jego zaległości podatkowe jako osoby trzecie, a ponadto poddaje analizie dopuszczalność dochodzenia przez płatnika od podatnika, na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu, zwrotu świadczenia uiszczonego na poczet zobowiązania podatkowego objętego ograniczeniem odpowiedzialności.

**Metoda badawcza:** Rozważania w pracy zostały przeprowadzone w oparciu o metodę dogmatyczno-prawną i teoretyczno-prawną.

**Wyniki:** Ograniczenie odpowiedzialności podatnika wobec zaniżenia lub nieujawnienia podstawy opodatkowania przez płatnika nie prowadzi do ukształtowania zobowiązania podatkowego jako zobowiązania naturalnego. W strukturze zobowiązania podatnika ograniczeniu ulega jedynie element w postaci odpowiedzialności, co oznacza, że wobec niewygaśnięcia samego zobowiązania zapłata podatku jest należna i nie prowadzi do powstania nadpłaty podatkowej. Taki stan rzeczy oddziałuje również na możliwość orzekania przez organ podatkowy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika. Wobec akcesoryjności i subsydiarności tej odpowiedzialności nie jest dopuszczalne wydanie decyzji wobec osoby trzeciej w granicach szerszych aniżeli wyznaczone kwotowym limitem odpowiedzialności podatnika. Decyzja wydana w szerszym zakresie byłaby z przyczyn prawnych niewykonalna. Z uwagi na cel ograniczenia odpowiedzialności podatnika, uiszczenie przez płatnika świadczenia związanego z jego wyłączną odpowiedzialnością nie rodzi jego roszczenia o zwrot kwoty odpowiadającej wysokości tego świadczenia.

**Słowa kluczowe:** odpowiedzialność podatnika, ograniczenie odpowiedzialności, odpowiedzialność płatnika, odpowiedzialność osób trzecich, bezpodstawne wzbogacenie.

---

\* Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego; e-mail: [jolesiak@wpia.uni.lodz.pl](mailto:jolesiak@wpia.uni.lodz.pl)

## 1. Zagadnienia wstępne

Wykonanie zobowiązania podatkowego spoczywającego na podatniku następować powinno zasadniczo poprzez zapłatę podatku. Stanowi ona podstawowy sposób wygasania zobowiązań podatkowych<sup>1</sup>, co odpowiada zasadniczej funkcji podatku: na obecnym etapie rozwoju państwowości i systemu finansowego krajów rozwiniętych podatki służą zapewnieniu państwu lub jednostce samorządu środków pieniężnych<sup>2</sup>. Stanowienie danin publicznych pozostaje uwarunkowane konstytucyjnie nie tylko od strony wymagań formalnych i materialnych, przewidzianych dla ustawy podatkowej. W świetle ustaleń orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego art. 217 łącznie z art. 84 Konstytucji<sup>3</sup> wyznacza istotne elementy władztwa finansowego państwa i sposób określania treści obowiązków podmiotów poddanych jurysdykcji finansowej państwa<sup>4</sup>. W tym zakresie nie tylko samo wprowadzenie do systemu finansowego nowego tytułu prawnego poboru danin i ich konstrukcja podlegają ocenie z punktu widzenia ładu ustrojowego. Niemniej istotny jest tutaj model reżimu odpowiedzialności za wykonanie zobowiązań mających podstawę w prawie daninowym. W reżimie tym w sposób precyzyjny winny być określone podmioty zobowiązane i relacje między odpowiedzialnością poszczególnych adresatów obowiązków. Kontekst systemowy wyznacza jednocześnie zasady odpowiedzialności i wyjątki od nich, ewentualnie reguły pierwszeństwa odpowiedzialności jednych podmiotów przed innymi. W perspektywie zarówno standardów przyzwoitej legislacji jako składowego elementu zasady państwa prawnego, jak i ustaleń teorii prawa zespoły norm składających się na instytucje powinny być ustanawiane z uwzględnieniem celu regulacji, jak i jej efektywności. Innymi słowy, ustanowienie każdego urządzenia prawnego następuje z jakiejś przyczyny, a zróżnicowanie instytucjonalne wynika właśnie stąd, że w założeniu idealnym każda grupa funkcjonalnie powiązanych norm obowiązuje z uwagi na złożone cele, składające się na koncepcję instytucji<sup>5</sup>. Nie może budzić wątpliwości, że podstawową funkcją podatku jest funkcja fiskalna. W orzecznictwie TK z art. 84 i 217 Konstytucji

<sup>1</sup> **R. Mastalski**, w: **B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2011, s. 327.

<sup>2</sup> **T. Dębowska-Romanowska**, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, w: **W. Miemieć** (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2009, s. 120.

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483).

<sup>4</sup> Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., P 6/02, LEX nr 57100.

<sup>5</sup> **Z. Ziemiński**, *Przepis prawny a norma prawna*, *Ruch Prawniczy i Ekonomiczny* 1960/1, s. 121.

wyprowadzono pojęcie „konstytucyjny obowiązek płacenia podatków” jako pojęcie wyznaczające pozycję powinności daninowych w konstytucyjnej hierarchii obowiązków z oczywistymi konsekwencjami dla granic ochrony praw podatników, zwłaszcza prawa własności<sup>6</sup>. Z kolei do niedaninowych i niepieniężnych ciężarów prawa finansowego doktryna zalicza obowiązki składające się na pobór płatniczy, których niewykonanie obwarowane jest odpowiedzialnością majątkową płatnika<sup>7</sup>. Prawidłowe rozgraniczenie odpowiedzialności podatkowej podatnika i płatnika musi opierać się na kilku założeniach wstępnych, bez których trudno byłoby określić znaczenie modyfikacji ich odpowiedzialności, wynikających z Ordynacji podatkowej<sup>8</sup>. Po pierwsze więc, zobowiązanie podatkowe i zobowiązanie płatnika to odrębne stosunki prawne, choć złączone ze sobą dążeniem ustawodawcy do zagwarantowania efektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Po drugie, płatnik ponosi odpowiedzialność za własne działania i zaniechania<sup>9</sup>. Po trzecie, pobranie podatku przez płatnika wygasza zobowiązanie podatkowe podatnika (art. 59 § 1 pkt 2 O.p.). Po czwarte, płatnik nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli nie zrealizował poboru płatniczego z winy podatnika (art. 30 § 5 O.p.). W tej ostatniej sytuacji odpowiedzialność podatnika trwa i może być podstawą przymusowego wykonania spoczywającego na nim zobowiązania podatkowego. Odpowiedzialność podatnika trwa także niezmiennie w sytuacjach, w których płatnik pozostaje odpowiedzialny za niewykonanie obowiązków składających się na pobór płatniczy, jeśli do niewykonania nie doszło z uwagi na zaniżenie lub nieujawnienie przez niego podstawy opodatkowania podatnika. Niezależnie od ukształtowanego w danym stanie faktycznym obowiązku wydania decyzji przez organ podatkowy wobec podatnika albo płatnika (art. 30 §§ 4–5 O.p.), cechą zobowiązania podatkowego od momentu jego powstania jest to, że w jego strukturze elementowi długu towarzyszy element odpowiedzialności<sup>10</sup>. Ustanawianie tytułów dochodów publicznych pozbawionych elementu odpowiedzialności stałoby w sprzeczności zarówno z zasadniczą funkcją podatku i jego przymusowością, jak i z koniecz-

<sup>6</sup> Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r., P 41/10, LEX nr 1166849.

<sup>7</sup> **M. Budziarek**, *Zobowiązanie płatnicze – charakter, konstrukcja oraz relacje pomiędzy zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2017/CIII, s. 39.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.; dalej: O.p.

<sup>9</sup> Wyrok TK z dnia 9 listopada 2010 r., SK 10/08, LEX nr 612154.

<sup>10</sup> **W. Olszowy**, *Niektóre zagadnienia prawne odpowiedzialności podatkowej*, *Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica* 1992/54, s. 88.

nością oparcia ustawy budżetowej na realistycznej i zgodnej z zasadami sztuki planistycznej prognozie dochodów w każdym roku budżetowym (art. 52 ust. 1 pkt 1 u.f.p.). Pozwala to wysunąć twierdzenie, że w prawie finansowym nie ma zasadniczo miejsca na ukształtowanie zobowiązania podatkowego w postaci *obligationis naturalis*, a więc jako stosunku prawnego, w którym prowadzenie egzekucji przez wierzyciela jest niedopuszczalne, a spełnienie świadczenia uwarunkowane jest tylko dobrowolnym działaniem dłużnika<sup>11</sup>.

## 2. Charakter i skutki regulacji odpowiedzialności podatnika w świetle art. 26a Ordynacji podatkowej

W świetle poczynionych dotychczas uwag limitowanie odpowiedzialności podatnika może jawić się jako nie tylko wyjątkowe, ale i nieswoiste dla prawa finansowego. Racje, które za nim stoją, powinny być więc nie tylko mocne, ale i czytelne. Jednocześnie powinno ono pociągać za sobą określenie następstw modyfikacji odpowiedzialności w relacji do długu w zobowiązaniu podatkowym.

Ogólna zasada odpowiedzialności podatnika została wyrażona w art. 26 O.p., zgodnie z którym podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Jest tu mowa o odpowiedzialności w wąskim ujęciu (odpowiedzialność *sensu stricto*), dotyczącym jedynie elementów struktury zobowiązania podatkowego<sup>12</sup>. Zobowiązanie zupełne – jeśli przeciwstawić je terminologicznie zobowiązaniu niezupełnemu – w pełni zabezpiecza interesy wierzyciela, zapewniając mu możliwość przymusowego wyegzekwowania świadczenia. Konstrukcja ta jest i musi być typowa dla prawa podatkowego. Z tego punktu widzenia konieczne staje się ustalenie skutków wprowadzenia do Ordynacji podatkowej art. 26a § 1. Przepis ten, obowiązujący od 1.01.2007 r., stanowi, że podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany jest płatnik. Regulacja art. 26a § 1 O.p. odnosi się więc do przychodów z trzech źródeł przychodów: ze stosunku pracy, z działalności

<sup>11</sup> M. Kuryłowicz, A. Wiliński, *Rzymskie prawo prywatne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 213.

<sup>12</sup> Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Wolters Kluwer, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Warszawa–Łódź 2020, s. 151.

wykonywanej osobiście oraz z praw majątkowych. Wstępnie można by uważać, że ustawodawca zdecydował się na uchylenie odpowiedzialności podatnika w tych przypadkach, w których to płatnik, nie wywiązując się z obowiązku obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku, doprowadza do nieujawnienia albo zaniżenia podstawy opodatkowania. Wpisywałoby się to w ogólne motywy, leżące u podstaw art. 1 pkt 12 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r., nr 217, poz. 1590), na mocy którego dodano art. 26a O.p. W uzasadnieniu projektu tej ustawy wskazano, że „Art. 26a przenosząc na płatnika wyłączną odpowiedzialność za niepobranie przez płatnika podatku dochodowego lub pobrania tego podatku w zaniżonej wysokości przyczyni się do ograniczenia «szarej strefy» w zatrudnieniu” (druk nr 731 Sejmu V kadencji). W projekcie kontrfaktycznie posłużono się jednak twierdzeniem o „przeniesieniu na płatnika wyłącznej odpowiedzialności” za niepobranie podatku lub pobranie go w zaniżonej wysokości. Jak bowiem wyraźnie stanowi art. 26a § 1 *in fine* O.p., podatnik nie odpowiada w sytuacjach wskazanych w tym przepisie do wysokości zaliczki, do pobrania której obowiązany był płatnik. Wyraźnie więc nie może być mowy o całkowitym zniesieniu odpowiedzialności podatnika w danym zobowiązaniu podatkowym. W piśmiennictwie ujmuje się niekiedy istotę art. 26a § 1 O.p. w kategoriach częściowego uchylenia odpowiedzialności podatnika<sup>13</sup>, co nie powinno jednak wpływać na ocenę struktury zobowiązania podatkowego objętego regulacją art. 26a O.p. Wydaje się, że dla tej oceny trafniejsze jest określenie „ograniczenie odpowiedzialności”, które w kontekście art. 26a O.p. zostało już sformułowane w doktrynie<sup>14</sup>. Ograniczenie odpowiedzialności podatnika do wysokości zaliczki na podatek, do której pobrania zobowiązany był płatnik, ma charakter kwotowy. W orzecznictwie trafnie więc wskazano, że art. 26a § 1 O.p.

wyklucza odpowiedzialność podatnika zarówno za zaliczkę, jak również za tę część zobowiązania rocznego, która odpowiada kwocie zaliczki niepobranej przez płatnika w warunkach uregulowanych w § 1 cytowanego artykułu. W konsekwencji za część zobowiązania, za którą nie odpowiada podatnik, odpowiedzialność stosownie do treści art. 30 § 1 O.p. ponosi płatnik<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK Spółka z o.o. Sp.k., Gdańsk 2017, s. 221.

<sup>14</sup> S. Babiaryz, w: S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis Polska, Warszawa 2015, s. 239.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 28 maja 2013 r., II FSK 2075/11, LEX nr 1328451.

Zobowiązanie podatkowe objęte treścią art. 26a O.p. nie ma zatem charakteru zobowiązania naturalnego – jest to zobowiązanie zupełne, w którym występuje kwotowe ograniczenie odpowiedzialności podatnika. Mamy tu więc do czynienia z konstrukcją odpowiedzialności ograniczonej *pro viribus patrimonii*<sup>16</sup>.

### 3. Zakres ograniczenia odpowiedzialności podatnika na podstawie art. 26a O.p.

Ustalenie, że w warunkach określonych w art. 26a O.p. odpowiedzialność podatnika jest ograniczona, wymaga jeszcze ustalenia zakresu tego ograniczenia. Nie ulega wątpliwości, że w sytuacji, w której między podatnikiem i płatnikiem dochodzi do uzgodnienia, że płatnik nie ujawni rzeczywistej podstawy opodatkowania, to limit odpowiedzialności podatnika w zobowiązaniu podatkowym będzie wyznaczony przez sumę zaliczek, do pobrania których płatnik był zobowiązany. Sytuacja podatnika będzie ukształtowana identycznie także wtedy, gdy płatnik samodzielnie – bez udziału podatnika – dokona zaniżenia podstawy opodatkowania albo jej nie ujawni. Poważne wątpliwości nasuwa jednak regulacja art. 26a § 2 O.p., w myśl którego w przypadku, o którym mowa w § 1 tego przepisu, nie stosuje się art. 30 § 5 O.p. Ten ostatni uchyla odpowiedzialność płatnika, jeżeli niepobranie podatku albo pobranie go w niewłaściwej wysokości nastąpiło z winy podatnika. W piśmiennictwie zwracano już uwagę, że skutek wyłączenia zastosowania art. 30 § 5 O.p. w interesujących nas ramach może być taki, że płatnik, zaniżając podstawę opodatkowania w następstwie działań podatnika (np. złożenia przez podatnika fałszywego oświadczenia co do miejsca zamieszkania, mającego wpływ na wysokość kosztów uzyskania przychodów podatnika), poniesie odpowiedzialność za niezależne od niego i wprowadzające w błąd działania podatnika, co stałoby w oczywistej sprzeczności z art. 2 Konstytucji RP<sup>17</sup>. Zastrzeżenia te byłyby aktualne przy założeniu, że wyłączenie zastosowania art. 30 § 5 O.p. odnosi się do każdego przypadku zaniżenia lub nieujawnienia podstawy opodatkowania przez płatnika. Taki kierunek interpretacyjny nie wydaje się jednak zasadny, a przynajmniej wyłaniające się wątpliwości powinny w tym przypadku zostać rozstrzygnięte poprzez dążenie do ustalenia treści norm wynikających z art. 26a § 1 i 2 O.p. w drodze wykładni prokonstytucyjnej. Art. 26a § 1 O.p. ogranicza odpowiedzialność podatnika

<sup>16</sup> Z. Radwański, *Prawo zobowiązań*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986, s. 35.

<sup>17</sup> A. Olesińska, *Uchylenie odpowiedzialności podatnika za zaliczki niepobrane przez płatnika*, Prawo i Podatki 2007/6, s. 24.

z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania, co oznacza, że zaniżenie lub nieujawnienie podstawy musi być następstwem działania samego płatnika. Z sytuacją taką nie będziemy mieć do czynienia wtedy, gdy podatnik wprowadzi go w błąd co do okoliczności mających znaczenie dla ustalenia wysokości podstawy opodatkowania. W takim bowiem przypadku płatnik nie tyle zaniża podstawę, ile przyjmuje za prawidłową podstawę w nieprawidłowej wysokości. Z zaniżeniem możemy mieć bowiem do czynienia wtedy, gdy płatnik zna prawidłową wartość podstawy, ale przed organem podatkowym ujawnia ją w przez siebie przyjętej kwocie niezgodnej z rzeczywistym stanem rzeczy. Tylko wówczas możemy przyjąć, że zachodzi wskazane w art. 26a § 1 O.p. zaniżenie podstawy przez płatnika. Wymaga więc odróżnienia „zaniżenie podstawy” od „podania zaniżonej podstawy”. Przy takim rozróżnieniu daje się wyodrębnić następujące grupy stanów faktycznych, w których różnie będzie się kształtowało ograniczenie odpowiedzialności podatnika:

- 1) płatnik samodzielnie, bez wiedzy podatnika, zaniża podstawę lub jej nie ujawnia. Wówczas odpowiedzialność podatnika zostaje ograniczona w wysokości zaliczki, do pobrania której płatnik był zobowiązany;
- 2) podatnik i płatnik działają w porozumieniu co do zaniżenia lub nieujawnienia podstawy opodatkowania. Także i w tym przypadku zachodzi ograniczenie odpowiedzialności podatnika w granicach wyznaczonych przez art. 26a § 1 O.p.;
- 3) podatnik wprowadza w błąd płatnika co do okoliczności mających znaczenie prawne dla wyznaczenia prawidłowej wysokości podstawy opodatkowania. Nie mamy wówczas do czynienia z „zaniżeniem” w rozumieniu art. 26a § 1 O.p., a w grę wchodzi zatem zasady ogólne, wyznaczone przez art. 30 § 1 O.p. i art. 30 § 5 O.p. Płatnik ponosi odpowiedzialność tylko za własne działania lub zaniechania, a więc nie powstaje ona w tych przypadkach, gdy to podatnik doprowadza do zaniżenia lub nieujawnienia podstawy. Art. 26a § 2 O.p. wyłącza zastosowanie art. 30 § 5 O.p. tylko w przypadku, o którym mowa w art. 26a § 1 O.p., a więc nie wtedy, gdy płatnik przyjmuje niewłaściwą wartość podstawy opodatkowania, nie zmierzając samodzielnie do jej zaniżenia.

Pojawia się tu naturalnie pytanie o znaczenie odstąpienia od zastosowania art. 30 § 5 O.p. Gdyby brać treść art. 26a § 2 O.p. literalnie, to trafne byłyby zastrzeżenia co do wadliwości generalnego wyłączenia winy podatnika jako okoliczności uwalniającej płatnika od odpowiedzialności<sup>18</sup>. Problem ten daje

<sup>18</sup> *Ibidem*, s. 24.

się jednak rozwiązać przy uwzględnieniu wyników wykładni celowościowej i odpowiednich wartości konstytucyjnych. Jeśli celem wprowadzenia art. 26a O.p. było zerwanie swoistej wspólnoty interesów płatnika i podatnika w ramach zwalczania szarej strefy w zatrudnieniu, to wydaje się, że istotą wyeliminowania art. 30 § 5 O.p. było w interesującym nas przypadku rozstrzygnięcie stanu swego rodzaju współlistnienia zawinienia zarówno po stronie podatnika, jak i płatnika. Innymi słowy, ustawodawca uznał, że w tych stanach faktycznych, w których podmioty te występują w zмовie ukierunkowanej na uchylanie się od opodatkowania, należy jednoznacznie i wprost pozbawić płatnika możliwości powoływania się na winę podatnika jako przesłankę wykluczającą jego odpowiedzialność. Wykładnia ta pozwala zachować konstytucyjną kwalifikację obowiązków płatnika jako jego własnego ciężaru publicznego, odnoszącego się do jego własnych działań i zaniechań<sup>19</sup> i zapobiegać obciążeniu podatnika konsekwencjami powinności, których nie był w stanie wykonać niezależnie od siebie<sup>20</sup>. Ta ostatnia kwestia powinna jawić się jako bezdyskusyjna – w demokratycznym państwie prawnym jednostka może ponosić odpowiedzialność tylko w takim zakresie, w jakim możliwe było zastosowanie się przez nią do norm wynikających z prawa powszechnie obowiązującego<sup>21</sup>.

#### 4. Konsekwencje ograniczenia odpowiedzialności podatkowej podatnika dla jego sytuacji prawnej oraz sytuacji osób trzecich

W piśmiennictwie zwracano dotychczas uwagę na to, że „nie są do końca jasne techniczne aspekty zastosowania art. 26a z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika”<sup>22</sup>. Bez najmniejszych zastrzeżeń wypada uznać, że zobowiązanie podatkowe podatnika istnieje tu w pełnej wysokości (element długu) i nie wygasa w jakiegokolwiek części. Przyjęcie wniosku przeciwnego jest niemożliwe z dwóch powodów: po pierwsze, brak podstawy prawnej do stwierdzenia częściowego wygaśnięcia zobowiązania, po drugie zaś wygaśnięcie takie wykluczałoby samo w sobie ograniczenie odpowiedzialności. Ta ostatnia nie może być przecież w zobowiązaniu szersza od samego długu. Ograniczenie odpowie-

<sup>19</sup> **M. Budziarek**, *Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w szczególności w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018, s. 109.

<sup>20</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2009 r., I SA/Bd 236/09, LEX nr 563337.

<sup>21</sup> Por. wyrok TK z dnia 10 listopada 2004 r., Kp 1/04, LEX nr 148482.

<sup>22</sup> **A. Olesińska**, *Uchylenie odpowiedzialności podatnika za zaliczki niepobrane...*, s. 24.



działności podatnika musi pociągać za sobą jednak to, że organ podatkowy nie może wydać wobec podatnika decyzji określającej w zakresie obejmującym tę część zobowiązania, która odpowiada wartości zaliczek, do pobrania których zobowiązany był płatnik (czyli w zakresie, w jakim podatnik „nie odpowiada”). Niedopuszczalność orzekania i przymusowego wyegzekwowania podatku nie daje jednak jeszcze odpowiedzi na pytanie o to, czy prawnie należna i skuteczna może być zapłata dokonana przez podatnika ponad kwotę wyznaczającą górną granicę jego odpowiedzialności, wynikającą z art. 26a § 1 O.p. Zagadnienie to nie ma waloru tylko teoretycznego, ponieważ podatnik może być nieświadomy faktu ograniczenia jego odpowiedzialności i dokonać zapłaty podatku jeszcze zanim organ wyda decyzję wobec płatnika. W przypadku zobowiązań cywilnoprawnych spełnienie świadczenia w zobowiązaniu, w którym odpowiedzialność nie istnieje już w ogóle albo jest mniejsza od rozmiarów samego długu, jest traktowane – odpowiednio w całości albo w części – jako spełnienie świadczenia należnego, co wyłącza roszczenie o jego zwrot<sup>23</sup>. Nie istnieją żadne racje, które przemawiałyby za odmiennym rozwiązaniem tej kwestii w prawie podatkowym (zwłaszcza wobec niewygaśnięcia zobowiązania podatkowego w następstwie ograniczenia odpowiedzialności podatnika). Tym samym dokonana przez podatnika dobrowolna zapłata podatku w zakresie nieobjętym jego odpowiedzialnością prowadzi do wygaśnięcia jego zobowiązania i nie prowadzi do powstania nadpłaty<sup>24</sup>. Odmiennie należałoby ocenić skutki wpłaty płatnika, jeśli dokonałby jej, nie mając wiedzy o wygaśnięciu zobowiązania podatnika<sup>25</sup>.

Wynikające z art. 26a § 1 O.p. ograniczenie odpowiedzialności podatnika nakazuje też postawić pytanie o jego wpływ na pozycję osób trzecich mogących ponosić odpowiedzialność podatkową za podatnika. Zgodnie z art. 107 § 1 O.p. w przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Ustanawianie poszczególnych kate-

<sup>23</sup> **P. Machnikowski**, *Struktura zobowiązania*, w: **K. Osajda** (red.), *System Prawa Prywatnego. Tom 5. Prawo zobowiązań – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 185.

<sup>24</sup> Tak trafnie **L. Etel**, w: **C. Kosikowski**, **L. Etel** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 250.

<sup>25</sup> W takim przypadku płatnikowi przysługiwałoby prawo do żądania zwrotu nadpłaty. W piśmiennictwie akcentuje się konieczność odpowiednio szerokiego stosowania przepisów o nadpłacie, bowiem „O zakwalifikowaniu świadczenia jako pozostającego w związku z instytucją nadpłaty decydują okoliczności subiektywne. Jeśli w chwili spełnienia świadczenia podmiotowi towarzyszyła intencja działania w ramach stosunku podatkowoprawnego – świadczenie spełnione nienależnie uznawać należy za nadpłatę w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej” – tak **B. Brzeziński**, **M. Kalinowski**, **A. Olesińska** (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 415.

gorii osób trzecich nie ma wpływu na strukturę zobowiązania podatkowego, ale zmiany w tym zobowiązaniu mają wpływ na możliwość wydawania przez organ podatkowy decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 O.p. Do zmian takich należy w pierwszej kolejności częściowe wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Jest tak dlatego, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter akcesoryjny, co oznacza, że nie może istnieć bez istnienia zaległości podatkowych podatnika. Odwołanie się do tak rozumianej akcesoryjności nie jest samo w sobie wystarczające dla oceny dopuszczalności orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej wtedy, gdy dług podatnika istnieje, ale jego odpowiedzialność – z mocy art. 26a § 1 O.p. – jest ograniczona. Wypada jednak wnioskować, że wtórna natura odpowiedzialności osoby trzeciej nie może stawiać jej w sytuacji gorszej od sytuacji podatnika, czyli podmiotu odpowiedzialnego pierwotnie i pierwszorzędnie. Usamodzielnienie ciężaru publicznego spoczywającego na osobie trzeciej i oderwanie jego zakresu od zakresu powinności podatnika jest niedopuszczalne<sup>26</sup>. Jeśli więc podatnik odpowiada w swoim zobowiązaniu tylko do pewnej kwoty, to odpowiedzialność osoby trzeciej nie może objąć zaległości podatkowych nieobjętych jego odpowiedzialnością. W piśmiennictwie wskazywano już, że „osoba trzecia nie może odpowiadać za dług, za który nie odpowiada podatnik”<sup>27</sup>. Podobnie konstrukcyjnie stanowisko zajmuje doktryna prawa prywatnego na tle odpowiedzialności cywilnoprawnej. Jak wskazuje P. Machnikowski, „Nie ma uzasadnienia dla obciążania osoby trzeciej odpowiedzialnością za dług, za który sam dłużnik odpowiedzialności nie ponosi”<sup>28</sup>.

Przeciwko objęciu osoby trzeciej odpowiedzialnością za część zaległości podatkowych podatnika, za które on sam już nie odpowiada (w związku z ograniczeniem wynikającym z art. 26a § 1 O.p.), przemawia także zasada subsydiarności, wynikająca z art. 108 § 4 O.p., który stanowi, że egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do

<sup>26</sup> J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Poltext, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Warszawa–Łódź 2020, s. 77.

<sup>27</sup> J. Olesiak, L. Pajor, *Odpowiedzialność osób trzecich za odsetki od zaległości podatkowych a ogłoszenie upadłości podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08*, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa 2011/1, s. 91. W orzecznictwie również przyjmuje się, że odpowiedzialność osoby trzeciej jest uzależniona od istnienia odpowiedzialności podatnika – por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 sierpnia 2017 r., I SA/Rz 298/17, LEX nr 2376612.

<sup>28</sup> P. Machnikowski, *Struktura zobowiązania*, s. 188.

zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Skoro więc

przez wzgląd na posiłkowy (subsydiarny) charakter odpowiedzialności osoby trzeciej, organ podatkowy może się do niej odwołać „w drugiej kolejności”, tzn. dopiero wtedy, gdy egzekucja prowadzona z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna<sup>29</sup>,

to jest jasne, że niemożność prowadzenia egzekucji z majątku podatnika ponad ograniczenie jego odpowiedzialności będzie automatycznie wykluczać możliwość wszczęcia egzekucji wobec osoby trzeciej. Wydanie decyzji na podstawie art. 108 § 1 O.p. w związku z przepisem ustanawiającym konkretną kategorię osób trzecich oznaczałoby wprost – w przypadkach objętych regulacją zawartą w art. 26a § 1 O.p. – wydanie aktu z mocy prawa niewykonalnego. Zarówno zasada akcesoryjności, jak i względy celowościowe uwarunkowane zasadą subsydiarności nakazują przyjąć, że osoba trzecia nie może ponieść odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika, za które on sam, w następstwie ograniczenia zawartego w art. 26a § 1 O.p., nie odpowiada.

## 5. Ograniczenie odpowiedzialności podatnika a roszczenie zwrotne płatnika

Wpłacenie przez płatnika kwoty odpowiadającej wysokości niepobranego od podatnika podatku wiąże się, co do zasady, z powstaniem jego roszczenia wobec podatnika o zapłatę w wysokości odpowiadającej świadczeniu spełnionemu na rachunek organu podatkowego. Podstawę tego roszczenia stanowił do końca 2002 r. art. 30 § 3 O.p., który przewidywał, że płatnikowi, w terminie roku od dnia dokonania wpłaty na podstawie decyzji o jego odpowiedzialności, przysługuje w stosunku do podatnika roszczenie o zapłatę równowartości niepobranego podatku. Na mocy art. 1 pkt 22 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>30</sup> podstawa ta została wprowadzie usunięta, ale tylko z uwagi na zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej. Jak wskazano w uzasadnieniu ustawy zmieniającej,

<sup>29</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 października 2017 r., III SA/GI 638/17, LEX nr 2399067.

<sup>30</sup> Dz.U. z 2002 r., nr 169, poz. 1387.

Dotychczasowe uregulowania art. 30 § 3 i 4 Ordynacji nie są związane z realizacją należności publicznoprawnych, gdyż dotyczą roszczeń regresowych o charakterze cywilnoprawnym istniejących zasadniczo pomiędzy pracodawcą (zleceniodawcą) – płatnikiem, a pracownikiem (zleceniobiorcą) – podatnikiem. Wystarczające w tym zakresie są unormowania Kodeksu cywilnego dotyczące bezpodstawnego wzbogacenia<sup>31</sup>.

Porządkujący charakter zmiany treści art. 30 O.p. stoi za zgodnym stanowiskiem przedstawicieli doktryny prawa finansowego, że w razie wpłacenia przez płatnika z własnych środków kwoty niepobranego przez niego podatku przysługuje mu, na podstawie art. 405 K.c.<sup>32</sup>, prawo żądania zwrotu zapłaconej kwoty od podatnika<sup>33</sup>. Trzeba jednak zaznaczyć, że stanowisko to jest prezentowane w odniesieniu do stanów faktycznych, w których płatnik uiszcza świadczenie w związku z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków konstytuujących zobowiązanie płatnika, ale jednocześnie odpowiedzialność podatnika nie jest ograniczona. W przypadku art. 26a § 1 O.p. w literaturze brak zgodności co do następstw wpłaty dokonywanej przez płatnika. Zdaniem M. Budziarek, „płatnik który zapłacił z własnych środków sumę stanowiącą równowartość niepobranych zaliczek na podatek, nie może dochodzić zwrotu tej kwoty od podatnika zwolnionego z odpowiedzialności na podstawie art. 26a”<sup>34</sup>. A. Olesińska wyraziła pogląd przeciwny, że

uwolnienie podatnika od odpowiedzialności podatkowej nie oznacza, że płatnik, który z własnych środków zapłaci zaliczki niepotrącone z wynagrodzenia, jest pozbawiony prawa do dochodzenia od podatnika zwrotu równowartości tych kwot. W trybie regresowym umożliwia mu to art. 405 i nast. Kodeksu cywilnego<sup>35</sup>.

Oba te zapatrywania nie zostały szerzej uzasadnione. S. Babiarez, opowiadając się za istnieniem roszczenia płatnika wobec podatnika, wywodził, że „Niepobranie podatku przez płatnika i zaistnienie jego odpowiedzialności nie uchyliło przecież obowiązku podatkowego podatnika”<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> Druk nr 414 Sejmu IV kadencji.

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740; dalej: K.c.

<sup>33</sup> J. Rusek, *Instytucja płatnika w prawie polskim*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 151; L. Etel, w: C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa*, s. 265; R. Mastalski, w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, s. 229; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 241.

<sup>34</sup> M. Budziarek, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 328.

<sup>35</sup> A. Olesińska, *Uchylenie odpowiedzialności podatnika za zaliczki niepobrane...*, s. 24.

<sup>36</sup> S. Babiarez, w: S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa*, s. 243.

Uważam, że ograniczenie odpowiedzialności podatnika na podstawie art. 26a § 1 O.p. wyklucza roszczenia płatnika wobec podatnika. Za takim ujęciem problemu przemawia kilka argumentów. Bezpodstawność wzbogacenia, o której mowa w art. 405 K.c., nie może być utożsamiana automatycznie z następstwem spełnienia świadczenia przez płatnika w postaci uchronienia podatnika od zapłaty podatku. Przez brak podstawy prawnej rozumie się m.in. „sytuację, w której uzyskanie korzyści majątkowej nie znajduje usprawiedliwienia w przepisie ustawy”<sup>37</sup>. W doktrynie na tle art. 405 K.c. akcentuje się, że

[...] omawiana instytucja prawna obejmuje w przeważającej mierze te sytuacje, co do których negatywna ocena zaistniałego wzbogacenia (przesądzenie o braku jego podstawy prawnej) dokonywana jest przez różnorodne normy całego systemu prawa prywatnego, również poza prawem zobowiązań<sup>38</sup>.

W interesującym nas przypadku analiza wzbogacenia podatnika musi być dokonywana z uwzględnieniem wyznaczników wynikających z art. 26a § 1 O.p. Jak trafnie przyjmuje P. Księżak, niekiedy to cel danej instytucji ma decydujące znaczenie dla ostateczności określonego przesunięcia majątkowego, a w konsekwencji cel ten wyłącza możliwość odwoływania się do przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu<sup>39</sup>. Jak już zaznaczyłem wcześniej, celem regulacji ograniczającej odpowiedzialność podatnika było zerwanie swoistej wspólnoty interesów podatnika i płatnika w sytuacjach, w których ich intencją było zaniżenie albo nieujawnienie podstawy opodatkowania. Wyposażenie płatnika w roszczenie wobec podatnika cel ten niweczy – trudno bowiem przyjmować, że dla tego pierwszego dobrem samoistnym stanie się to, że organ podatkowy nie będzie dochodził od niego zapłaty podatku, ale z roszczeniem wobec niego wystąpi płatnik na tle rozliczeń po dokonanej przez siebie wpłacie. Przesłanka ta jest jeszcze silniejsza wtedy, gdy płatnik sam bez uzgodnienia z podatnikiem podstawę opodatkowania ukrywa albo zaniża. Okoliczności te wykluczają w mojej ocenie istnienie roszczenia płatnika, które miałyby mieć swoją podstawę w art. 405 K.c.

<sup>37</sup> K. Pietrzykowski, w: K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I*, Warszawa 2002, s. 868.

<sup>38</sup> P. Mostowik, *Bezpodstawne wzbogacenie*, w: A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego. Tom 6. Prawo zobowiązań – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 241–242.

<sup>39</sup> P. Księżak, *Bezpodstawne wzbogacenie. Art. 405–414 KC. Komentarz*, C.H. Beck, Legalis 2007, nb. 36.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483).  
Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740).  
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).  
Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 października 1933 r. – Kodeks zobowiązań (Dz.U. z 1933 r., nr 82, poz. 598).

### Opracowania

- Babiarz S.**, w: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis Polska, Warszawa 2015.
- Budziarek M.**, *Charakter prawny i funkcja poboru podatku przez płatnika w świetle art. 84 i 31 ust. 3 Konstytucji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018.
- Budziarek M.**, *Zobowiązanie płatnicze – charakter, konstrukcja oraz relacje pomiędzy zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2017/CIII, s. 25–44.
- Budziarek M.**, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A.**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK Spółka z o.o. Sp.k., Gdańsk 2017.
- Dębowska-Romanowska T.**, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, w: W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, s. 110–123.
- Etel L.**, w: C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Księżak P.**, *Bezpodstawne wzbogacenie. Art. 405–414 KC. Komentarz*, C.H. Beck, Legalis 2007, nb. 36.
- Kuryłowicz M., Wiliński A.**, *Rzymskie prawo prywatne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Machnikowski P.**, *Struktura zobowiązania*, w: K. Osajda (red.), *System Prawa Prywatnego. Tom 5. Prawo zobowiązań – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2020, s. 131–192.
- Mastalski R.**, w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2011.
- Mostowik P.**, *Bezpodstawne wzbogacenie*, w: A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego. Tom 6. Prawo zobowiązań – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 217–358.
- Olesiak J.**, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Poltext, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Warszawa–Łódź 2020.
- Olesiak J., Pajor Ł.**, *Odpowiedzialność osób trzecich za odsetki od zaległości podatkowych a ogłoszenie upadłości podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08*, *Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa* 2011/1, s. 85–93.
- Olesińska A.**, *Uchylenie odpowiedzialności podatnika za zaliczki niepobrane przez płatnika*, *Prawo i Podatki* 2007/6, s. 20–24.

- Olszowy W.**, *Niektóre zagadnienia prawne odpowiedzialności podatkowej*, Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica 1992/54, s. 85–100.
- Pajor Ł.**, *Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Wolters Kluwer, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Warszawa–Łódź 2020.
- Pietrzykowski K.**, w: K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I*, Warszawa 2002.
- Radwański Z.**, *Prawo zobowiązań*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986.
- Ziemiński Z.**, *Przepis prawny a norma prawna*, *Ruch Prawniczy i Ekonomiczny* 1960/1, s. 105–122.

### Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 28 maja 2013 r., II FSK 2075/11, LEX nr 1328451.
- Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., P 6/02, LEX nr 57100.
- Wyrok TK z dnia 10 listopada 2004 r., Kp 1/04, LEX nr 148482
- Wyrok TK z dnia 9 listopada 2010 r., SK 10/08, LEX nr 612154.
- Wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r., P 41/10, LEX nr 1166849.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2009 r., I SA/Bd 236/09, LEX nr 563337.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 października 2017 r., III SA/Gl 638/17, LEX nr 2399067.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 sierpnia 2017 r., I SA/Rz 298/17, LEX nr 2376612.

### Inne

- Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 414 Sejmu IV kadencji.
- Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 731 Sejmu V kadencji.

Jarosław OLESIAK

## OBLIGATIO NATURALIS IN TAX LAW? A FEW REMARKS ON THE REGULATION OF THE TAXPAYER'S LIABILITY IN FACE OF UNDERSTATING (NOT REPORTING) THE TAX BASE BY THE PAYING AGENT

### Abstract

**Background:** The article refers to the consequences of introducing limitation of the taxpayer's liability to general tax law in cases of understating or not reporting the tax base by the paying agent.

**Research purpose:** The aim of the article is to define the structure of the taxpayer's liability in connection with limiting their liability to the amount of advances not collected by the paying agent, as well as to define the legal nature of this limitation. The author also assesses the impact of limiting the taxpayer's liability on the liability of the entity that maybe held liable for tax arrears as a third person, and also analyzes the relations between taxpayers and paying agents in the light of the provisions on unjust enrichment.

**Methods:** The research in the article was carried out on the basis of dogmatic and theoretical methods.

**Conclusions:** The limit on the taxpayer's liability in the case of understating (not reporting) of the tax base by the paying agent does not lead to the formation of the tax liability as a natural obligation. In the structure of the taxpayer's liability the debt stays unlimited, which means that the tax payment is fully due and effective, and does not result in a tax overpayment. It also means that the tax authority cannot issue a decision about the third person's liability within limits wider than the limit of the taxpayer's liability. The decision issued in a broader scope would be unenforceable. The paying agent who covers a part of tax that the taxpayer is indebted for does not acquire a claim under the provisions on unjust enrichment.

**Keywords:** taxpayer's liability, limitation of the tax liability, paying agent's liability, third person's liability, unjust enrichment.